



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 19515.001898/2007-46
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.953 – 1ª Turma
Sessão de 03 de julho de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente KLABIN S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

É legítima a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN.

LEGALIDADE. APRECIÇÃO INTEGRADA. PLUS NA CONDUTA. DOLO. SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

1 - Não há que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito (civil, empresarial, dentre outros) encontra-se intocável para todo o ordenamento jurídico. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito. Princípio da liberdade negocial não se encontra no topo da pirâmide constitucional, mas caminha ao lado do princípio da legalidade (que predica a apreciação do ordenamento jurídico de maneira integrada), e dos princípios que zelam pela manutenção do Estado, com a capacidade contribuinte e isonomia entre contribuintes.

2 - Em vez de o alienante transferir diretamente o ativo para o adquirente, valeu-se de uma "holding". Ambos, alienante e adquirente, passam a ser sócios da "holding". O alienante integraliza na "holding" precisamente o ativo que pretendia alienar. O adquirente integraliza na "holding" precisamente o valor em espécie que iria pagar a aquisição do ativo. Posteriormente, a alienante retira-se da "holding". Em contrapartida à integralização, é entregue ao alienante precisamente o valor em espécie que foi integralizado pela adquirente. Enquanto isso, a adquirente ficou com o ativo que queria comprar.

3 - Afronta à legislação tributária, nos termos dos art. 149, inciso VII do CTN, art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de

1964. Caracterizada a ocorrência do dolo (presença dos elementos cognitivo e volitivo) e simulação, ensejando a qualificação da multa de ofício para 150%.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. LEI 9.430/1996, ART. 44, §1º, INCISO IV.

É afastada a exigência da multa isolada calculada sobre o valor das estimativas mensais, quando exigida concomitantemente à multa de ofício. Nesse sentido, aplica-se a Súmula CARF nº 105: *"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício"*

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito (i) quanto à multa isolada, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento; (ii) quanto à simulação, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e (iii) quanto à multa qualificada e aos juros de mora sobre multa de ofício, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Votaram pelas conclusões da relatora, quanto à multa qualificada, os conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto, em relação à simulação e à multa qualificada, o conselheiro Luís Flávio Neto. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio e Marcos Aurélio Pereira Valadão não votaram quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada em sessão anterior pelos conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Carlos Alberto Freitas Barreto, respectivamente.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ, diante de "alienação de investimento, avaliado pelo valor do Patrimônio Líquido, cujo ganho de capital foi indevidamente excluído do Lucro Real pelo contribuinte", quanto ao ano calendário de 2003, com imposição de multa de 150%, além do lançamento de multa sobre estimativa mensal de julho de 2003. O auditor fiscal lançou CSLL de forma reflexa, além de lançar CSLL sobre estimativa mensal relativa ao mês de julho de 2003.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 188/204) como descrição dos eventos que originaram a autuação fiscal:

Em decorrência de processo de re-posicionamento no país, o grupo norueguês NORSICE SKOG promove uma série de negócios jurídicos que, ao final, redundam na aquisição de todas as atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam ao GRUPO KLABIN, bem como a garantia de que o alienante não iria explorar essa atividade por, pelo menos, dez anos.

Com essa aquisição o grupo norueguês passou a ser o único grande grupo empresarial a produzir papel jornal no mercado nacional.

Ocorre que, em razão da forma utilizada nos negócios jurídicos efetuados, o ganho de capital obtido no processo de alienação, deixou de ser oferecido à tributação, vejamos.

1. GRUPO KLABIN, através de suas controladas Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda., cnpj n. 03.627.572/0001-30 e Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda., cnpj n. 76.171.479/0001-90, adquire em 01.05.2003, uma empresa, denominada Lille Holdings (cujo capital era de R\$ 100,00 e que não possuía à época qualquer atividade), com o fim específico de alienar ao grupo norueguês todas as suas atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal, bem como os direitos de não fabricação do referido produto por 10 anos.

2. Em 27.05.2003 o GRUPO KLABIN, através da Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. em 27.05.2003, promove um aumento de capital no valor de R\$ 31.250.900,00 através da integralização, de bens e direitos (compostos sobretudo por sua carteira de clientes).

3. Com essa integralização a Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. destaca de seu patrimônio a parte que interessa ao grupo norueguês e que lhe será alienada a seguir.

4. Passados menos de 30 dias (24.06.2003), o GRUPO NORUEGUÊS, através de sua controlada Norske Skog Pisa Ltda., cnpj n. 31.985.633/0001-20, realiza nova subscrição e "integralização" de capital no valor de R\$ 88.280.486,00, sendo R\$ 11.158.843,00 como capital e R\$ 77.121.643,00 a título de ágio.

5. Em 02.07.2003 (uma semana após), Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. e Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda. (ambas do GRUPO KLABIN) retiram-se da sociedade Lille Holdings, mediante o cancelamento de suas ações e o recebimento de R\$ 88.027.000,00, ou seja, quase a totalidade do capital e da reserva "integralizados" pelo GRUPO NORUEGUÊS.

6. O Ganho de Capital obtido nessa operação, no valor de R\$ 56.296.134,08 [R\$ 88.027000,00 (Valor recebido pelo GRUPO KLABIN) menos R\$ 31.730.865,92 (valor da Lille Holdings, ou seja, dos bens repassados ao GRUPO NORUEGUÊS)] deixou de ser oferecido à tributação ao simular-se que teria sido auferido por meio de variação nos percentuais de participação das empresas Klabin Monte Alegre Com. e Ind. Ltda. e Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda em seus investimentos na empresa Lille Holdings (ganho não tributável conforme art. 428 do RIR/99), dos quais R\$ 56.296.044,12 teriam sido auferidos na Klabin Monte Alegre e restantes R\$ 89,96 na Klabin do Paraná Produtos Florestais Ltda.

7. Entretanto, o que realmente ocorreu foi à alienação de parte dos ativos do GRUPO KLABIN, segregados na empresa Lille Holdings (e que estavam avaliados em R\$ 31.730.865,92), para o GRUPO NORUEGUÊS, pelo valor de R\$ 88.027.000,00, o que implica em um resultado tributável de R\$ 56.296.134,08.

8. O desfecho de toda essa operação ocorre com a alteração da razão social da Lille Holdings S/A para Norske Skog Jaguariaiva S/A que, em seguida, é incorporada por Norske Skog Pisa Ltda., cnpj n. 31.965.633/0001-20 (GRUPO NORUEGUÊS). (...)

Assim fica claro que o objetivo de todo o procedimento era a mera passagem do controle da exploração das operações de papel jornal do GRUPO KLABIN para o GRUPO NORUEGUÊS. Objetivo que poderia ter sido alcançado por uma simples alienação. Entretanto optou-se por um intrincado

emaranhado de alterações societárias a fim de se dissimular o verdadeiro negócio jurídico.

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo pela manutenção integral dos lançamentos, conforme acórdão ementado da forma seguinte (494/522, volume 3):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

SIMULAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO.

A realização de operações simuladas com o fito de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens do que as proporcionadas pela lei fiscal não deve inibir a aplicação de hipóteses de incidência do imposto de renda sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos e ganhos de capital.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Caracterizado o evidente intuito de fraude, impõe-se a aplicação de multa qualificada.

MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CUMULATIVA COM A MULTA DE OFÍCIO.

Por determinação expressa da Instrução Normativa nº 93, de 1997, constatada a falta de pagamento do imposto por estimativa, devem ser exigidas as multas sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, e o imposto apurado pelo ajuste anual,

acrescido da MULTA de ofício pelo seu não recolhimento.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Lançamento procedente

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi negado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2004

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO.

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA. PROCEDÊNCIA.

Ao restar comprovada a prática de negócios simulados, com declaração enganosa de vontade, com o único propósito de esquivar-se das obrigações tributárias, impõe-se a aplicação de multa qualificada no percentual de 150%.

Os atos aparentes praticados, ao mesmo tempo que buscavam modificar as características essenciais do fato gerador, tentavam ocultar das autoridades fazendárias o ganho de capital efetivamente auferido.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

APURAÇÃO ANUAL. FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual do tributo, deixam de recolher as antecipações devidas com base na receita bruta e acréscimos ou em balanços/balancetes por ele próprio levantados, sem a inclusão das receitas omitidas apuradas em procedimento de fiscalização, impõe-se a aplicação de multas exigidas isoladamente sobre as parcelas não pagas, em face do descumprimento do dever legal de antecipar as estimativas. Tal penalidade não se confunde com outra, a ser aplicada pela falta de pagamento do tributo eventualmente apurado ao final do exercício.

Destaque-se trecho do voto do relator, ex-Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr., acompanhado pela Turma no que se refere à **simulação**, tema que foi objeto de recurso especial:

Com efeito, ao ler-se o Termo de Verificação Fiscal e a sucessão dos negócios envolvidos na operação com o grupo norueguês, aflora-se a conclusão inarredável de que tudo não passou de simulação para que se transferisse, como de fato se transferiu, ao aventado grupo econômico, a produção e comercialização do papel jornal que pertencia à Recorrente.

Digo isso porquanto ainda que não se negue ser admissível ao contribuinte utilizar-se de quaisquer meios lícitos para esquivar-se da tributação e, por decorrência, considere-se como legítima a implementação de planejamento tributário o que deve ser

investigado é se a estrutura adotada em determinado caso concreto foi legítima e se o seu regime jurídico foi observado.

Em outras palavras, impende confirmar na circunstância concreta se o negócio jurídico realizado pelas partes é autorizado pelo direito privado e se revelam às verdadeiras intenções das partes, pois se assim não for, é dever das autoridades fiscais coibir práticas de utilização no ordenamento jurídico por meio de estratagemas, formalizados por negócios simulados ou dissimulados, com o objetivo de causar prejuízo ao Erário.

Diante disso e, guardados os conceitos delineados no tópico anterior tem-se que na simulação há declaração não verdadeira, sendo certo que a falsidade reside na declaração das partes, motivo pelo qual, ao verificar-se o que se deu na espécie, não se tem como afastar-se do fato de que a Recorrente pretendeu transferir ao grupo Norske toda a estrutura de produção do chamado “papel jornal” e o fez por meio de expediente impregnado de falseamento na declaração de vontade, eis que as partes estabeleceram para tanto (transferir a unidade de produção), negócio jurídico no qual exteriorizavam a vontade de se associar, sendo certo que a retirada quase imediata da Recorrente, revelou a real (e falseada) vontade das partes.

Ora, falseada a declaração da vontade das partes, que manifestaram formal intenção em firmar parceria, mas, a bem da verdade pretendiam resultado absolutamente diverso, resultado que por seu turno, implicaria na incidência tributária, tenho por configurada inarredável hipótese de simulação e na mesma situação, presente o argumento da Recorrente no sentido de ter praticado negócio jurídico indireto, verifica-se que nele, falo do negócio indireto, todas as declarações são verdadeiras, sendo incompatível com tal definição, o fato de se pretender, por exemplo, uma compra e venda e realizar naquele intuito de comprar e vender, uma suposta parceria associativa.

Ao meu sentir, não prospera o argumentos da Recorrente pela inexistência de simulação porquanto não teria havido falseamento na adoção de estrutura jurídica típica, conquanto não se tenha adotado a mais usual, todas as cláusulas do negócio se aperfeiçoaram de forma verdadeira e não se teve na espécie, a realização de um negócio jurídico para encobrir o resultado que seria alcançado por negócio diverso, contrário disso, observo que a declaração de vontade foi enganosa, revelando aos expectadores e ao próprio Fisco, uma situação que perdurou por menos de trinta dias.

Ainda que impressione positivamente as afirmações inequívocas da Recorrente, que desde os seus primitivos arazoados afirmou que sua intenção sempre foi realizar um negócio jurídico da forma menos onerosa do ponto de vista tributário, valendo-se, nesse mister, de um negócio com incongruência entre os meios e o fim pretendido, em clara subsunção ao conceito de negócio jurídico indireto, não observo essa intenção tão flagrantemente

declarada em momento anterior à glosa. Ou seja, quando realizou a operação, no momento exato em que se deu por aperfeiçoado o fato capaz de gerar a tributação, afastado por simulação, a vontade manifestada pela Recorrente era inequivocamente enganosa. (...).

Como já afirmado por diversas vezes, no caso concreto se pode identificar inadequação entre a forma jurídica realizada, constituição de uma sociedade e saída imediata, com a substância e natureza daquilo que de fato se pretendia, vale lembrar que a Recorrente confessadamente, pretendeu transferir ao grupo norueguês todas as suas atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal, bem como os direitos de não fabricação do referido produto por 10 anos constituindo para tanto, determinada sociedade que, na qual promoveu um aumento de capital no valor de R\$ 31.250.900,00 mediante integralização de bens e direitos e com essa integralização destacou o grupo Klabin a parcela seu patrimônio que seria alienada, sendo certo que passados menos de 30 dias (24.06.2003), o citado grupo norueguês realizou nova subscrição e "integralização" de capital no valor de R\$ 88.280.486,00, sendo R\$ 11.158.843,00 como capital e R\$ 77.121.643,00 a título de ágio.

Já se reproduziu no relatório, mas é conveniente lembrar que na sequência, uma semana após, a recorrente se retirou da sociedade constituída para os fins da considerada simulação, mediante o cancelamento de suas ações e o recebimento de R\$ 88.027.000,00, ou seja, quase a totalidade do capital e da reserva "integralizados" pelo grupo norueguês.

Presente a simulação, não vejo como desconsiderar que o negócio jurídico engendrado teve por finalidade única a transferência das atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam à Recorrente, razão pela qual tenho caracterizada a simulação, situação que irradia, no caso concreto, a tributação decorrente do ganho de capital.

No que concerne à **qualificação da multa, multa isolada** sobre estimativas mensais exigida concomitantemente à multa de ofício e ao **juros sobre a multa de ofício**, foi redator do voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha, nos seguintes termos:

i) Da qualificação da multa de ofício (...)

Entendeu o Colegiado que, caracterizada como foi a prática de simulação nos negócios aqui descritos, com o único propósito de evitar a incidência tributária, a conduta da interessada se encaixaria, sim, nas hipóteses dos dispositivos legais autorizadores da qualificação da multa. Os atos externados buscavam modificar as características essenciais do fato gerador (não haveria alienação com apuração de ganho de capital, mas sim operações de constituição e dissolução societárias) e, ao mesmo tempo, os atos reais (a alienação e o correspondente ganho de capital, fato gerador do imposto) eram

ocultados do conhecimento das autoridades fazendárias. Ainda, a conduta foi intencional, vale dizer, dolosa, no sentido de esquivar-se às obrigações tributárias. (...)

Cumpre, ainda, ressaltar que a publicidade conferida aos atos formalmente praticados não milita a favor da interessada, posto que tal publicidade foi dada aos atos aparentes, àqueles reveladores tão somente da vontade enganosa, e que buscavam ocultar o ganho de capital efetivamente ocorrido e ensejador da tributação. No caso, a publicidade foi, na verdade, parte da simulação.

Em síntese, o Colegiado decidiu pela impossibilidade, no caso concreto, de dissociar a simulação da multa qualificada, pelo que foi negado provimento ao recurso voluntário, quanto a este ponto.

ii) Da incidência de juros sobre a multa de ofício (...)

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos”, presente no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos débitos para com a União deve ser a mesma atribuída ao crédito tributário de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

iii) Das multas exigidas isoladamente por falta/insuficiência no recolhimento de estimativas.

No caso em tela, mantida como foi a exigência pela exclusão indevida do Ganho de Capital no mês de julho/2003, esse mesmo montante deveria integrar o cálculo das estimativas no mês de competência. Deve, então, a contribuinte se sujeitar à penalidade que lhe é exigida mediante este processo. Para fins da multa isolada, deve ser considerado o montante apurado mensalmente em face da receita bruta e acréscimos ou em cada balanço/balancete de suspensão/redução, e a sanção é aplicável diante do descumprimento do dever de antecipar o tributo, nos montantes determinados em lei. Essa penalidade não se confunde, em absoluto, com a multa proporcional aplicada ao final do período de apuração anual pela falta de recolhimento do tributo.

A contribuinte apresentou embargos de declaração em 12/06/2012 (fls. 686/711), indicando omissões no acórdão da Turma Ordinária. Os embargos foram rejeitados pela Turma Ordinária:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ*

Ano-calendário: 2003

Ementa EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. PRETENSÃO DE REEXAME.

Deve-se desprover os Embargos Declaratórios ao se verificar que a decisão recorrida não contém omissão, obscuridade e contradição, observando-se que a pretensão da Embargante é reexaminar, por meio de Embargos de Declaração, o mérito da decisão.

Em 22/05/2013, a contribuinte foi intimada quanto ao acórdão de embargos (fls. 740), apresentando recurso especial em 18/06/2013. Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária a respeito dos seguintes temas:

(i) caracterização dos negócios praticados como simulados, indicando como paradigma o **acórdão nº 101-94.340**, confirmado pelo acórdão **CSRF/01-06.015**, do qual se destaca: *"não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN)"*

(ii) aplicação da multa qualificada, apontando como paradigma o **acórdão nº 1401-00.155**, constando desta decisão que *"no planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64"*;

(iii) aplicação da multa isolada sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL, contando como paradigma o **acórdão 1402-01.081**, no qual se decidiu que *"é inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base)"* e **acórdão 9101-00.500**, *verbis: "incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado nmo balanço"*.

(iv) incidência de juros sobre multa de ofício, identificando-se o acórdão paradigma **nº 91201-000.722**, do qual se extrai: *"os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada"* e acórdão 101-96.858, decisão em sentido similar: *"inaplicável a incidência da taxa Selic e dos juros do art. 161 do CTN sobre a multa de ofício"*.

O recurso especial foi admitido, por decisão da Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção (Conselheira Adriana Gomes Rêgo), *verbis*:

No primeiro ponto do recurso a recorrente alega divergência com relação ao entendimento do acórdão recorrido quanto a existência de simulação no negócio jurídico praticado, indicando como paradigma o Acórdão nº 101-94.340, de 09/09/2003 (...)

Verifica-se que tanto o acórdão paradigma quanto o acórdão recorrido analisam operações societárias realizadas, que seriam, segundo os interessados, negócio jurídicos indiretos, com acusação pelo Fisco da ocorrência de simulação, com conclusões distintas.

A conclusão do acórdão paradigma é a de que não basta haver o indício de simulação, incumbindo à fiscalização comprovar a que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, para que o ato seja considerado inoponível ao Fisco. O acórdão recorrido, por seu turno, traz entendimento de que a simples inadequação do formato do negócio jurídico realizado revela o intuito simulatório, sendo correta a desconsideração dos efeitos do negócio tido como indireto, para fins de tributação, pelo Fisco.

Assim, entendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Passo ao exame do segundo aspecto do recurso.

A recorrente alega que a manutenção da multa qualificada, no caso sob exame, pelo acórdão recorrido, diverge da jurisprudência emanada da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por meio dos acórdãos nº 1401-00.155, de 28/01/2010 e 1401-00.582, de 29/06/2011 (...)

Examinando os acórdãos paradigmas, especialmente o primeiro que trata de situação idêntica, relacionada à mesma interessada, verifica-se que os mesmos trazem o entendimento de que não obstante os negócios praticados tenham sido considerados simulados para fins de tributação, não havendo ocultação da prática, nem da intenção final do negócio, para que fosse mantida a multa qualificada seria necessário a comprovação do dolo do sujeito passivo.

O acórdão recorrido, em sentido contrário, entendeu que os atos praticados buscavam modificar as características essenciais do fato gerador e tentavam ocultar das autoridades fazendárias o ganho de capital efetivamente auferido, impondo-se a aplicação da multa qualificada.

Assim, entendo estar caracterizada a divergência quanto ao segundo ponto.

No terceiro ponto do recurso, a recorrente alega que ao manter a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, em concomitância com a multa de ofício lançada, o acórdão recorrido incorreu em divergência com a jurisprudência da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF que proferiu o Acórdão nº 1402-01.081, de 14/06/2012 e com o entendimento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, exarado no Acórdão nº 9101-00.500, de 25/01/2010 (...)

Cotejando os acórdãos paradigmas e recorrido sobre a matéria, verifica-se que trazem, de fato, conclusões divergentes, uma vez que os primeiros trazem entendimento de que é incompatível a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento por estimativas mensais concomitante com a multa de ofício aplicada sobre o imposto devido anualmente, enquanto que a decisão do colegiado recorrido é no sentido de que uma penalidade não se confunde com a outra, sendo ambas devidas.

Pelo exposto, tenho como comprovada a divergência alegada, justificando-se o seguimento do recurso neste ponto.

No quarto ponto do recurso, a recorrente alega que o entendimento do acórdão recorrido quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício diverge do Acórdão 9101- 00.722, de 14/12/2010 (...)

Analisando a divergência alegada verifica-se que o acórdão recorrido diverge, de fato, dos paradigmas colacionados ao entender devida a incidência de juros Selic sobre a multa de ofício lançada, na medida em que aqueles outros trazem o entendimento que a os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando a multa lançada.

Desta feita, o recurso deve ter seguimento quanto ao seu último ponto.

*Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos no art. 67 do Regimento Interno do CARF, e tendo sido comprovadas as divergências jurisprudenciais, nos termos acima examinados, **DOU SEGUIMENTO** ao presente recurso especial.*

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, **requerendo seja negado provimento ao recurso especial**, sustentando que:

(i) o objetivo das operações realizadas pela Recorrente seriam a "mera passagem do controle da exploração das operações de papel jornal do Grupo Klabin para o Grupo Norueguês, objetivo esse que poderia ter sido alcançado por uma simples alienação." (fls. 855). Assim, sustenta que teria ocorrido simulação.

(ii) a penalidade de 150% seria justificada pela aplicação do artigo 44, II, da Lei nº 9.430/1996 combinado com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, "provado, nos autos, a sonegação (...), a fraude (...) e o conluio" (fls. 868 e 869);

(iii) deveria ser mantida a multa isolada sobre estimativas mensais, nos termos dos artigos 44, II, b, da Lei nº 9.430/1996;

(iv) a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício deveria ser também mantida por força do artigo 161, do CTN e 61, da Lei nº 9.430/1996, reforçado pelo conceito de crédito tributário definido pelo artigo 139, do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conheço do recurso especial, adotando as razões do despacho de admissibilidade da Presidente da 3ª Câmara desta Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Passo à análise do mérito.

A simulação

A simulação é definida pelo Código Civil, conforme artigo 167, a seguir reproduzido:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

A doutrina, analisando o Código Civil indica duas possíveis interpretações do artigo 167, isto é, a simulação estar relacionada à **vontade** das partes e estar relacionada à **causa** do negócio. Nesse sentido, são as lições de Flavio Tartuce:

A simulação continua sendo vício social do negócio jurídico, mas que causa a sua nulidade.

Entretanto, essa conclusão está longe de ser pacífica. A título de exemplo, na doutrina atual Inacio de Carvalho Neto (...) e Francisco Amaral entendem que a simulação deixou de ser um vício social do negócio jurídico. Para o último autor a simulação acaba resultando da incompatibilidade entre esta e a finalidade prática desejada concretamente pelas partes, que desejariam, na verdade, atingir o objeto diverso da função típica do negócio' (Direito Civil, p. 531). Assim, a simulação, para o culto professor, atinge a causa negocial.

Partindo para o seu conceito, na simulação há um desacordo entre a vontade declarada e a vontade interna e a vontade

manifestada. Em suma, há uma discrepância entre a vontade e a declaração; entre a essência e a aparência.

O renomado civilista Orlando Gomes tratava a simulação como vício de vontade: “A simulação existe quando em um contrato se verifica, para enganar terceiro, divergência entre a vontade real e a vontade declarada pelas partes” (Introdução ao Direito Civil, 19ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2007, p. 381/382).

Também enfrentando a simulação sob o ponto de vista da vontade, são as considerações de Washington de Barros Monteiro:

“Ela se caracteriza por um desacordo intencional entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido” (Curso de Direito Civil, Editora Saraiva, edição 2005).

Ao tratar do tema, Marco Aurélio Greco adota a interpretação da simulação relacionando-a com a **causa** do negócio (ou propósito negocial):

Na simulação relativa há um descompasso entre vontades, real e aparente. Essa é a tese clássica. (...)

O referencial de exame da oponibilidade dos negócios perante o Fisco é dado pelo elemento vontade, e a defesa dos contribuintes consiste em demonstrar sua 'vontade' real de praticar o negócio jurídico questionado. (...)

Este é o modelo clássico: só há prova da simulação se restar demonstrado existirem duas vontades, uma diferente da outra. (...)

Corre dentro dos textos de Direito Tributário brasileiro uma certa visão pacífica de que esta seria a única maneira de enxergar a simulação, mas não é. Se tomarmos, por exemplo, ORLANDO GOMES (...), ele afirma que a simulação não está no plano da vontade, mas no plano da causa do negócio. Para saber se o negócio é simulado, temos que verificar se há compatibilidade entre a sua causa e o próprio negócio simulado.

Desta perspectiva a problemática é completamente diferente, porque a causa do negócio, ou o propósito negocial a que se refere diz respeito aos motivos que levam à realização do negócio, às suas razões. (...)

Desta perspectiva, pode-se chegar à conclusão de o negócio jurídico ser simulado se não existir motivo, ou se ele for incompatível com o núcleo do negócio adotado ou se existir uma inadequação entre o motivo real e o motivo aparente.

Neste ponto, portanto, cumpre esclarecer se o enfrentamento da simulação se dá sob o ponto de vista da **vontade** ou da **causa do negócio**. Parece-me coerente analisar a simulação sob o ponto de vista da **vontade**, adotando entendimento de farta doutrina no Direito Tributário e, ainda, conceituados civilistas.

É pertinente lembrar, ainda, que a simulação se classifica em simulação absoluta e simulação relativa (também denominada dissimulação). Na simulação absoluta as partes celebram negócio jurídico sem pretender celebrar qualquer negócio; enquanto na simulação relativa há um negócio simulado e um negócio dissimulado, sendo que o negócio dissimulado "*subsistirá (...) se válido for na substância e na forma*" (art. 167, do Código Civil).

No caso dos autos, consta do TVF que "*optou-se por um intrincado emaranhado de alterações societárias a fim de se dissimular o verdadeiro negócio jurídico dissimular o verdadeiro negócio jurídico*". Diante disso, tratamos no caso dos autos de simulação relativa, ou dissimulação.

Pois bem.

O Código Tributário Nacional, em sua redação original, previa a possibilidade de revisão de ofício do lançamento tributário na hipótese de simulação:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A Lei Complementar nº 104/2001 incluiu o parágrafo único ao artigo 116, para assim dispor:

Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Desde sua edição, a doutrina se divide para tratar da norma do artigo 116, parágrafo único, como eficaz, ou não.

Paulo Ayres Barreto entende que a norma ainda seria ineficaz: "*Enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN. Há ineficácia técnica, de natureza sintática.*" (Planejamento Tributário - Limites Normativos, 1ª edição, São Paulo, Noeses, 2016, p. 256)

De outro lado, como pondera Regina Helena Costa, atual Ministra do Superior Tribunal de Justiça, "*o direito positivo já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, à vista do disposto no art. 149, VII, CTN, que estabelece que o lançamento deva ser procedido de ofício na hipótese de o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, ter agido com dolo, fraude ou simulação*" (Curso de Direito Tributário, Saraiva, 2009, p. 184). Em que pese interprete desta forma, a Ministra ainda leciona que "*Além de parecer desnecessária, ante o disposto no art. 149, VII, CTN, abriga a referida norma*

demasiada generalidade e latitude, demandando, a nosso ver, que outra lei venha a estatuir as hipóteses de sua aplicação, sob pena de conceder-se demasiada liberdade ao administrador fiscal na desconsideração dos atos e negócios jurídicos" (obra citada, p. 185).

Entendo que a norma do artigo 116 é **eficaz**, legitimando a desconsideração de atos simulados, reforçando a previsão contida no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho também merece menção, admitindo a desconsideração de atos pelo Fisco, quando demonstrada a simulação. Sua doutrina enfrenta a simulação sob o ponto de vista da vontade:

"Apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação econômica e jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade, configuram 'operações simuladas'. Se os verdadeiros motivos dos atos praticados pelas partes não cumprirem com a finalidade imputada a eles por lei, bem como neles estiverem presentes cabalmente notas que indiquem verdadeira hipótese de omissão da real intenção do que faz suporte ao negócio jurídico escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer tratamento tributário de ato dissimulado e seus consequentes efeitos jurídicos. (...)

Para que haja simulação é necessário, portanto: (i) conluio entre as partes, (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco. Se tais características, porém, não se apresentarem no caso concreto, será vedado à autoridade administrativa desconsiderar o ato" (Derivação e Positivização no Direito Tributário, p. 82)

Esclareço que não comungo do entendimento do ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho sobre a necessidade de ilicitude, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, para fins de desconsideração de operações pelo Fisco (na mesma obra, o professor sustenta que *"para que seja admissível a autuação fiscal, desconsiderando o negócio jurídico praticado, não basta que os efeitos econômicos de tal prática sejam semelhantes aos de ato diverso, mas é imprescindível que tenha havido ilicitude em tal realização, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64"*).

Ora, a conformação dos fatos jurídicos à figura da simulação não depende da identificação destes com os artigos 71 a 73 referidos, basta que se amoldem às prescrições do Código Civil (167) e Código Tributário Nacional (art. 149, VII e 116, parágrafo único). As normas de Direito Tributário, no que concerne à simulação, não alteraram o conceito de simulação tratado pela norma de direito privado, relacionada à vontade do agente, manifestada de forma distinta no ato simulado daquela pretendida pelo ato dissimulado.

Pois bem.

Como acima referido, o caso dos autos é de identificação de dissimulação pela contribuinte, extraindo-se do TVF:

7. Entretanto, o que realmente ocorreu foi à alienação de parte dos ativos do GRUPO KLABIN, segregados na empresa Lille Holdings (e que estavam avaliados em R\$ 31.730.865,92), para

o GRUPO NORUEGUÊS, pelo valor de R\$ 88.027.000,00, o que implica em um resultado tributável de R\$ 56.296.134,08. (...)

Assim fica claro que o objetivo de todo o procedimento era a mera passagem do controle da exploração das operações de papel jornal do GRUPO KLABIN para o GRUPO NORUEGUÊS. Objetivo que poderia ter sido alcançado por uma simples alienação. Entretanto optou-se por um intrincado emaranhado de alterações societárias a fim de se dissimular o verdadeiro negócio jurídico.

A Turma Ordinária julgou o assunto da seguinte forma, como se verifica do voto do Conselheiro Relator, acolhido pela Turma:

Como já afirmado por diversas vezes, no caso concreto se pode identificar inadequação entre a forma jurídica realizada, constituição de uma sociedade e saída imediata, com a substância e natureza daquilo que de fato se pretendia, vale lembrar que a Recorrente confessadamente, pretendeu transferir ao grupo norueguês todas as suas atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal, bem como os direitos de não fabricação do referido produto por 10 anos constituindo para tanto, determinada sociedade que, na qual promoveu um aumento de capital no valor de R\$ 31.250.900,00 mediante integralização de bens e direitos e com essa integralização destacou o grupo Klabin a parcela seu patrimônio que seria alienada, sendo certo que passados menos de 30 dias (24.06.2003), o citado grupo norueguês realizou nova subscrição e "integralização" de capital no valor de R\$ 88.280.486,00, sendo R\$ 11.158.843,00 como capital e R\$ 77.121.643,00 a título de ágio.

Já se reproduziu no relatório, mas é conveniente lembrar que na sequência, uma semana após, a recorrente se retirou da sociedade constituída para os fins da considerada simulação, mediante o cancelamento de suas ações e o recebimento de R\$ 88.027.000,00, ou seja, quase a totalidade do capital e da reserva "integralizados" pelo grupo norueguês.

Presente a simulação, não vejo como desconsiderar que o negócio jurídico engendrado teve por finalidade única a transferência das atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam à Recorrente, razão pela qual tenho caracterizada a simulação, situação que irradia, no caso concreto, a tributação decorrente do ganho de capital.

A contribuinte tem sustentado ao longo do processo - inclusive em embargos de declaração - que, em síntese:

- (i) A associação entre os grupos Klabin e Norske, da Noruega, iniciou-se com uma carta de intenção em 16/12/1999;
- (ii) desde o ano de 2000, as Indústrias Klabin S.A. (incorporada pela Recorrente) mantinha uma associação com o Grupo Norske, da Noruega.

Assim teria sido criada a Norske Klabin. O grupo norueguês teria 50% de participação no capital social através da Norke Skog do Brasil (controladora da Norske Skog Pisa, pessoa jurídica mencionada no TVF);

(iii) O acordo, firmado em 2000, previa expressamente a duração de 3 anos e, ainda, a possibilidade de saída da Klabin ao término deste prazo. Após este prazo, esgotou-se a associação entre os grupos citados;

(iv) em 2002 teria havido fechamento dos mercados financeiros internacionais e conturbação interna com eleições presidenciais, que acarretaram dificuldades da Recorrente refinar suas dívidas de curto prazo. Explicita que houve impacto pelas seguintes razões:

(iv.a) existência de dívidas no segundo semestre do ano foram majoradas a 69%;

(iv.b) seus pareceres de auditorias foram emitidos com ressalva;

(iv.c) a "Standard & Poors rebaixou seus "ratings" de crédito corporativo;

(iv.d) em 05/11/2002 a Recorrente teve que publicar fato relevante, na forma exigida pela Lei nº 6.404/1976, considerando-se que é companhia de capital aberto;

(iv.e) fez empréstimo com BNDS e um "pool" de bancos credores, com garantias adicionais;

(v) o contexto acima referido, combinado com o fim do prazo de 3 anos de associação com o grupo norueguês, ocasionou a transferência das atividades para a Lille, que passou a pertencer à Norske Pisa.

(vi) "em suma, a recorrente tinha uma antiga associação com outro grupo econômico, cujo prazo contratado para vigência se esgotara. Simultaneamente, tinha que se desfazer de ativos, por obrigação contratual assumida perante credores em decorrência da sua premência financeira, até como medida necessária à sua sobrevivência" (trecho do recurso especial - fls. 768);

(vii) por fim, reitera que a Norske Skog Klabin estava destinada a desaparecer. E os acionistas desta pessoa jurídica seriam ambos os grupos econômicos.

A Recorrente, ainda, apresentou pareceres de José Carlos Moreira Alves e Tercio Sampaio Ferraz Junior, tratando de negócio jurídico indireto. Ocorre que a identificação do negócio jurídico firmado entre a Recorrente e o Grupo Norueguês como negócio jurídico indireto dependeria da demonstração de substância negocial para atestar que o negócio típico pretendido pelas partes observou todos os contornos legalmente exigidos. Do contrário, observando-se vício de vontade, há dissimulação de negócio jurídico (compra e venda), como acertadamente reconheceu o acórdão recorrido.

Diante das operações descritas em TVF e pela própria contribuinte não me convenço pela inoportunidade de simulação. A operação pretendida (vontade) pela contribuinte, aparentemente, é a dissimulada por meio de operações societárias tratadas nos autos, pois "*o objetivo de todo o procedimento era a mera passagem do controle da exploração das operações de papel jornal do GRUPO KLABIN para o GRUPO NORUEGUÊS. Objetivo que poderia ter sido alcançado por uma simples alienação.*" (trecho do TVF)

Neste ponto, ressalto que meu entendimento é firmado pelos indícios consistentes tratados no processo em TVF, provas e mesmo pelo teor do acórdão recorrido. Não desconheço orientação doutrinária sobre necessidade de prova (inconteste) da intenção do agente em dissimular a operação. No entanto, entendo que na presença de indícios consistentes, como é o caso dos autos, é possível a desconsideração de efeitos das operações, atribuindo-lhes os efeitos tributários cabíveis.

Anoto que o Termo de Verificação Fiscal trata da associação entre Grupo Klabin e Grupo Norueguês em 2000 às fls. 190 e seguintes do TVF. Nesse sentido, menciona que houve a constituição da Norske Skog Klabin em 03/01/2000, inicialmente tendo como sócias apenas empresas do Grupo Klabin. Posteriormente, em 31/03/2000 a Norske Skog do Brasil (Grupo Norueguês) é admitida como sócia da Norske Skog Klabin, com participação de 50% do capital social, então aumentado para 34 milhões (colocar valor exato). Finalmente, esta associação se encerra em 23/05/2003 com a alienação das cotas pela Norske Skog Brasil para o Grupo Klabin.

De acordo com TVF, "*com o retorno do controle da Norske Skog Klabin para o Grupo Klabin S/A termina a fase da joint-venture entre os dois grupos e se passa à fase da efetiva alienação de todas as atividades relacionadas à industrialização e comercialização de papel jornal que pertenciam ao Grupo Klabin para o Grupo Norueguês, bem como a garantia de que o alienante não iria explorar essa atividade por, pelo menos, dez anos.*"

De fato, o encerramento da associação original entre Grupo Klabin e Grupo Norueguês ocorre em 23/05/2003 (com a alienação de quotas da Norske Skog Klabin para a Klabin), enquanto o cerne da operação tratada nestes autos ocorre na sequência.

Com efeito, nos presentes autos, é ressaltado pelo Termo de Verificação Fiscal que o Grupo Klabin teria adquirido uma empresa (Lille Holdings) em 01.05.2003. Em 27.05.2003, o Grupo Klabin teria aumentado substancialmente o capital da Lille Holdings (de R\$ 100,00 para R\$ 31.250.900,00), através da integralização de bens e direitos. Menos de 30 dias depois (24/06/2003), o Grupo Norueguês realiza nova subscrição e integralização de capital no valor de R\$ 88.280.486,00. Finalmente, em 02.07.2003, o Grupo Klabin retira-se da sociedade Lille Holdings, recebendo a quase totalidade do capital e reserva integralizados pelo Grupo Norueguês. Com efeito, nos presentes autos foi dissimulada a alienação das operações de papel jornal do Grupo Klabin ao Grupo Norueguês.

Acrescento que a mesma contribuinte, ora Recorrente, teve contra si lavrado auto de infração por se entender simulada a venda de ativos (Unidade Industrial de Guaíba) ao Grupo Aracruz, nos autos do processo administrativo nº 19515.001895/2007-11. Naquele processo administrativo também foram acostados pareceres dos Professores José Carlos Moreira Alves e Tércio Sampaio Ferraz Júnior a respeito do negócio indireto.

Em tal precedente, foi negado provimento ao recurso voluntário da contribuinte, concluindo a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção pela ocorrência

de simulação, não negócio indireto. O acórdão proferido naquele processo administrativo não foi objeto de recurso especial quanto à simulação. Destaco ementa do acórdão 1401-00155:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, SIMULAÇÃO. NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO

A simulação existe quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, Para se identificar a natureza do negócio praticado pelo contribuinte, deve ser identificada qual é a sua causalidade, ainda que esta causalidade seja verificada na sucessão de vários negócios intermediários sem causa, na estruturação das chamadas step transactions. Assim, negócio jurídico sem causa não pode ser caracterizado como negócio jurídico indireto. O fato gerador decorre da identificação da realidade e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, e não de vontades formalmente declaradas pelas partes contratantes ou pelos contribuintes,

SIMULAÇÃO

A subscrição de novas ações de uma sociedade anônima, com a sua integralização em dinheiro e registro de ágio, para subsequente retirada da sociedade da sócia originária, com resgate das ações para guarda e posterior cancelamento caracteriza simulação de venda da participação societária.

Colaciono, ainda, trecho do voto do ex-Conselheiro Relator, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, acolhido pelo Colegiado (no processo acima citado, 19515.001895/2007-11, acórdão 1401-00155):

Dentro dessa perspectiva, faz-se mister apontar as divergências entre os pensamentos da Autoridade Fiscal e da Recorrente. Para tanto, os fatos em análise podem ser segregados em duas ocasiões cruciais:

Momento I: Reestruturação societária da Klabin S.A — criação da Riocell S.A com a transferência dos bens, direitos e obrigações da Unidade Guaíba;

Momento 2: Transferência da participação societária da Klabin na Riocell S.A para a Aracruz S.A. (...)

Em suma, a divergência apresentada entre o Fisco e a Recorrente se pauta no fundamento de toda reestruturação societária, O primeiro argumenta que a intenção, desde o início, era de evitar a tributação; enquanto a segunda argumenta que toda reestruturação teve fundamentos econômicos e financeiros, sendo que, no primeiro momento, tal fundamento seria a necessidade de estruturação de garantia em favor de debenturistas e, num segundo momento, teria ocorrido o negócio jurídico indireto, não passível de desconsideração pelo Fisco. (...)

Na verdade, mediante a conferência dos bens, direitos e obrigações, tem-se, que restou configurada não a integralização de capital social propriamente dito, mas sim uma cisão da

Recorrente, com a atribuição de seu "acervo líquido" para a empresa Riocell.

Isso porque, a Recorrente pretendeu entregar, como integralização do capital social, ativos e passivos relacionados à Unidade Industrial de Guaíba. Ora, não há como integralizar o capital social da empresa com obrigações. De fato, conforme o art. 7º da Lei das S.A, "o capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro". Ora, obrigações não são patrimônio susceptíveis a integralizar o capital social.

Verifica-se, assim que, na verdade, foi transferido para Riocell S.A o chamado "Acervo Líquido", composto por ativos e passivos de parte da Klabin S.A., relacionados à Unidade Industrial de Guaíba, Ou seja, em verdade, a Klabin S.A foi cindida, contrariando os objetivos gerais traçados pela companhia em 2002, qual seja, o de concentrar as operações em uma só empresa. (...)

É crível, de fato, a alegação de que a negociação com a Aracruz, especificamente, tenha ocorrido posteriormente, Todavia, não é crível que, quando a Unidade de Guaíba foi integralmente transferida para a Riocell, a Recorrente já não planejava sua alienação e que foi este planejamento que impulsionou toda a reestruturação apontada.

Diante de todo o exposto, conclui-se que, ao contrário do que foi argumentado pela Recorrente, a constituição de uma nova empresa (Riocell) com os ativos da Unidade Guaíba carecem de fundamentação negocial, figurando nitidamente como atos preparatórios da futura alienação de referida unidade de produção. (...)

Em verdade, o negócio jurídico questionado no presente auto de infração, por ser formador de renda e, assim, passível de desconsideração em seus efeitos fiscais, volta-se à análise da estrutura negocial travada entre a Klabin e a Aracruz. Mesmo porque se, após toda a reorganização feita no âmbito da Recorrente com a transferência patrimonial para Riocell, a participação societária nesta empresa tivesse sido simplesmente vendida, com a apuração do ganho de capital, não haveria que se falar em planejamento tributário ou operação simulada. Desta feita, foi esta operação — momento 2, objetivamente, que foi considerada simulada e que levou à lavratura do auto de infração. (...)

O Superior Tribunal de Justiça, na esteira da Doutrina do seu Ministro Moreira Alves, esclarece que no negócio jurídico indireto, "as partes recorrem a um negócio jurídico típico sujeitando-se à sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático ulterior (...), o qual não é normalmente atingido por meio desse negócio jurídico típico" (Resp 28_598/BA). No entanto, "isso supõe a licitude do ajuste celebrado pelas partes", devendo o negócio jurídico indireto ser desconsiderado quando utilizado com o objetivo de afastar

proibição legal aplicável ao regime do negócio formalmente preterido (REsp..

56.201/BA).

E o negócio jurídico indireto, nessa perspectiva, deve ser aceito e reconhecido pelo Direito Privado como válido. No caso em apreço, para que o negócio travado entre a Recorrente e a Aracruz pudesse ser considerado negócio jurídico indireto, seria necessário que existisse substância negociada que permitisse o atendimento da disciplina legal em forma e conteúdo pelo negócio típico escolhido (reestruturação societária) que permitisse a transferência patrimonial realizada (compra e venda). (...)

Entendo que, no caso dos autos, aplica-se essa hipótese interpretativa, merecendo o reconhecimento de que o negócio realizado pela Recorrente foi, de fato, de venda de participação societária com a apuração de ganho de capital.

Vejamos: a Recorrente adquiriu a empresa Kurgueles Holdings S.A, transformou-a na Riocell S.A e transferiu, por meio de aumentos de capital e integralizações do acervo líquido, toda a unidade de Guaíba para esta empresa. Não há nada de irregular nisso e não há fato gerador, até então, a ser percebido na hipótese — apesar de identificar a ausência de fundamento negocial para tanto.

No entanto, quando a Recorrente assinou contrato com as empresas do Grupo Aracruz, dando a elas o direito de subscrição de ações na Riocell S.A — etapa 1; quando as empresas do Grupo Aracruz subscreveram e aportaram R\$ 1.650.128,400,00 (um bilhão, seiscentos e cinquenta milhões, setecentos e vinte e oito mil e quatrocentos reais) a título de ágio, creditado este valor à reserva de capital - etapa 2 - e, logo em seguida, a Riocell dois dias após receber estes valores em ágio, destinou-os a aquisição das ações pertencentes à Klabin S.A, mediante o pagamento da quantia de R\$1.126.098.838,07 (um bilhão, cento e vinte e seis milhões, noventa e oito mil, oitocentos e trinta e oito reais e sete centavos), para permanência em tesouraria e posterior cancelamento — etapa 3; essa empresa, na verdade, no prazo de trinta e dois dias (sendo trinta da assinatura do primeiro contrato e dois dias para a transferência do dinheiro recebido pela Riocell para a Klabin), realizaram um contrato de compra e venda das ações da Riocell S.A, sendo vendedora a Klabin, ora Recorrente, e compradora as duas empresas do Grupo Aracruz.

Destaco que há uma pequena distinção entre o caso analisado pela 1ª Turma da 4ª Câmara (acórdão 1401-00155): no caso destes autos houve a prévia associação entre os Grupos Klabin e Norueguês (entre 31/03/2000 e 23/05/2003). No entanto, como acima referido, esta associação prévia não é elemento definidor da tributação analisada. Exatamente por isso, o precedente é bastante similar e suas razões são reproduzidas no presente voto.

Pelas razões expostas, voto por **negar provimento ao recurso especial** da contribuinte quanto à simulação mencionada.

A multa qualificada

A qualificação de multa está justificada pelo Termo de Verificação Fiscal que acompanha o auto de infração da forma seguinte:

Da leitura do presente Termo, fica evidente que a forma utilizada pelo contribuinte para a implementação das operações demonstra, inequivocamente, a intenção de "impedir (.) o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária", configurando -se a sonegação definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

A forma dada ao negócio teve ainda o objetivo de "modificar as suas características essenciais (do fato gerador) de modo a reduzir (a zero) o montante do imposto devido", caracterizando a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

*Enfim, o **conluio** definido no art. 73 da Lei nº 4.502, de 1964, fica caracterizado pelo fato de todos os atos simulados terem envolvido as empresas interessadas e seus diretores ou representantes.*

A Turma a quo apreciou a qualificação da multa, concluindo em sua maioria que:

Entendeu o Colegiado que, caracterizada como foi a prática de simulação nos negócios aqui descritos, com o único propósito de evitar a incidência tributária, a conduta da interessada se encaixaria, sim, nas hipóteses dos dispositivos legais autorizadores da qualificação da multa. Os atos externados buscavam modificar as características essenciais do fato gerador (não haveria alienação com apuração de ganho de capital, mas sim operações de constituição e dissolução societárias) e, ao mesmo tempo, os atos reais (a alienação e o correspondente ganho de capital, fato gerador do imposto) eram ocultados do conhecimento das autoridades fazendárias. Ainda, a conduta foi intencional, vale dizer, dolosa, no sentido de esquivar-se às obrigações tributárias. (...)

Cumpre, ainda, ressaltar que a publicidade conferida aos atos formalmente praticados não milita a favor da interessada, posto que tal publicidade foi dada aos atos aparentes, àqueles reveladores tão somente da vontade enganosa, e que buscavam ocultar o ganho de capital efetivamente ocorrido e ensejador da tributação. No caso, a publicidade foi, na verdade, parte da simulação.

Em síntese, o Colegiado decidiu pela impossibilidade, no caso concreto, de dissociar a simulação da multa qualificada, pelo

que foi negado provimento ao recurso voluntário, quanto a este ponto.

A análise inicial, portanto, é se a ocorrência de simulação está obrigatoriamente vinculada à imposição de multa qualificada, como entendeu o acórdão recorrido.

Entendo que não há - obrigatoriamente - aplicação de multa qualificada quando vislumbrada simulação na prática de atos pelo contribuinte.

Ressalto que o dolo para justificar a multa qualificada, identificado pelos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964, depende da demonstração da vontade deliberada do contribuinte praticar o ilícito tributário, consistente nas condutas descritas nestes dispositivos legais. A mera requalificação dos fatos - efetuada por este Colegiado quando interpreta que houve vício de vontade - não autoriza seja vislumbrada a prática destes ilícitos.

De fato, o artigo 116, parágrafo único autoriza a desconsideração de atos ou negócios que se interpretem praticados para dissimular a ocorrência do fato gerador. A ineficácia do ato ou negócio jurídico não se confunde com o dolo na conduta do contribuinte, para fins de qualificação da multa, nos termos dos artigos 71 a 73, da Lei nº 4.502/1964.

Sobre a necessária prova do dolo do agente e impossibilidade de sua presunção, destacam-se lições de Paulo de Barros Carvalho:

Infração subjetiva é aquela para cuja configuração exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer de seus graus). (...)

Nos autos de infração, o agente não poderá limitar-se a circunscrever os caracteres fáticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há que provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fática.

É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas.

(Curso de Direito Tributário, 23ª edição, São Paulo, Saraiva, 2011, fls. 595 e 599)

Compartilho o entendimento do doutrinador acima citado aplicando-o ao caso dos autos, eis que não há que se presumir o dolo do contribuinte - para fins de aplicação da penalidade - apenas pela identificação de simulação pelo auditor fiscal autuante.

A despeito da ineficácia do negócio jurídico - como decorrência da simulação confirmada pelo presente voto - não há dolo específico na conduta do contribuinte que justifique a imposição de multa qualificada. O contribuinte realizou operações que entendeu lícitas - havendo razoabilidade na sua conduta -, fazendo-o de forma transparente, isto é, com registro regular de todos os documentos na forma exigida pela legislação.

O Professor Marco Aurélio Greco - a despeito de reprovar planejamentos tributários de forma mais rigorosa que a ora Relatora - também vislumbra a impossibilidade de

aplicação de penalidades majoradas em hipótese de divergência quanto à qualificação jurídica dos fatos:

Várias vezes repeti que a questão da elisão tributária envolve uma divergência quanto à qualificação jurídica de fatos certos; divergência que, do ângulo do contribuinte, apoia-se na convicção da regularidade, não apenas formal, de sua conduta.

Na primeira hipótese, os fatos estão explícitos, à disposição do Fisco e ressalta com clareza o cerne do debate que é a divergência de qualificação. Neste contexto, entendo que a boa-fé do contribuinte e a confiança que deposita no ordenamento jurídico como um todo (no qual entendeu encontrar guarida) devem ser protegidos. Portanto, que a exigência tributária se faça, mas sem a aplicação de penalidades, pois não houve conduta ilícita do contribuinte. Terá havido a prática de um ato ou a celebração de um negócio ineficaz perante o Fisco, mas não de um ato ilícito (salvo o caos de abuso de direito que hoje configura ato ilícito pelo artigo 187 do Código Civil). (Planejamento Tributário, 3ª edição, Dialética, 2011, fls. 588)

Sobreleva considerar, ademais, que o Código Tributário Nacional prescreve que

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (...)

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

As dúvidas consistentes a respeito da capitulação legal do fato, nos exatos termos do artigo 112, I, impedem seja aplicada multa qualificada.

Em casos em que se vislumbrou a ocorrência de simulação, esta Turma proferiu julgamentos recentes que devem ser considerados:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 2001, 2002
MULTA QUALIFICADA.*

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (Acórdão 9101-002.189, processo nº 18471.000009/2006-33, sessão em 20/01/2016)

Destaco trecho do voto vencedor, lavrado pela Conselheira Livia de Carli Germano:

Relevante observar que a conclusão de que, no caso, a operação "teve a única intenção de transformar um aporte de Capital Social em emissão de debêntures com prêmio" significa, no máximo a depender da linha que se adote, afirmar que houve simulação, o que é bem diferente de reputar a prática de sonegação, fraude ou conluio, estas sim hipóteses autorizadoras da qualificação da multa nos termos do artigo 44, II (atual 44, §1o), da Lei 9.430/1996.

A simulação autoriza, tão somente, a revisão de ofício do lançamento, nos termos do artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional (...)

Assim, voto por dar provimento ao recurso especial neste ponto, para reduzir a multa ao percentual de 75%.

A multa isolada

Finalmente, trato da cumulação de multa isolada sobre estimativas não recolhidas e multa de ofício, última tema tratado em recurso especial admitido.

À ocasião da ocorrência dos fatos geradores em discussão nestes autos (2003), a Lei n. 9.430 tratava da imposição de multa sobre estimativas mensais da forma seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007) (...)

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007) (...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

A remansosa jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - à luz da anterior redação do artigo 44 - entendia não ser possível a cobrança concomitante de multa sobre as estimativas mensais caso houvesse a imposição de multa de ofício. Exatamente por isso foi editada a Súmula CARF nº 105, em 08/12/2014, *verbis*:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Lembro que nos presentes autos discute-se a exigência de multa isolada por estimativas mensais concomitantemente à exigência de multa de ofício no percentual de 150% quanto ao ano-calendário de 2003. Ressalto, também, que o julgamento pela Turma Ordinária foi proferido anteriormente à edição da Súmula nº 105, razão pela qual, provavelmente, a Turma não observou tal enunciado.

De toda forma, amoldando-se o caso ao Enunciado nº 105, da Súmula do CARF, **dou provimento do recurso especial** relativamente à multa isolada.

Os juros de mora sobre a multa de ofício

Como manifestado em julgamentos anteriores, entendo ilegal a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, em face da falta de previsão expressa em lei para tanto. Isto porque o *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, trata apenas dos débitos de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, *verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

O *caput* acima colacionado, ao dispor sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições tratou dos débitos decorrentes dos fatos geradores que originam a cobrança destes tributos e contribuições, isto é, os débitos dos tributos. Não tratou, assim, das penalidades decorrentes do descumprimento da obrigação tributária.

Acrescente-se que o §3º deste dispositivo legal trata da possibilidade de incidência de juros de mora sobre os débitos a que se refere o citado artigo, isto é, débitos de tributos e contribuições devidas à Receita Federal do Brasil - expressamente tratados pelo *caput* -, confirmando que não há previsão para incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ressalte-se que os parágrafos de um artigo expressam aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo, ou exceções à regra por ele estabelecidas, conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)

III - para a obtenção de ordem lógica: (...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

Assim, a disposição do §3º, do artigo 61 deve se conformar ao *caput* deste dispositivo, regulando, assim, os débitos de tributos, contribuições e multa de mora.

É oportuno lembrar que o legislador expressamente previu a incidência de juros sobre multas isoladas, como se depreende do artigo 43, da mesma Lei nº 9.430/1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ao regular a multa de ofício, em sentido contrário, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não estabeleceu expressamente a incidência de juros.

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional trata de crédito tributário com dois sentidos diferentes, em alguns dispositivos tratando da obrigação tributária e a penalidade pelo descumprimento desta obrigação, como se observa dos artigos 121, 139, 142, em outros apenas como a obrigação tributária principal, como se verifica dos artigos 161 e 164.

Colaciona-se o artigo 164, do Código Tributário Nacional:

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

Ao dispor que cabe a consignação na hipótese de recusa ao pagamento "outro tributo ou de penalidade" evidencia que no crédito tributário tratado pelo artigo 164 não está incluída penalidade.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 161, do Código Tributário Nacional:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Note-se que o artigo 161, do Código Tributário Nacional, define a incidência de juros de mora, "sem prejuízo das penalidades", revelando que estas penalidades não compõem o crédito tributário na acepção expressa por este dispositivo.

O §1º do artigo 161 expressa "aspectos complementares à norma enunciada no *caput*" (conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998) e, portanto, não infirma a conclusão que a penalidade não está incluída no crédito como definido por este dispositivo.

Diante disso, voto por **dar provimento ao recurso especial quanto a este tema**, afastando a incidência de juros sobre a multa.

Conclusão

Por tais razões, voto por conhecer do recurso especial, **dando-lhe parcial provimento** para afastar a multa qualificada - reduzindo-a ao percentual de 75% -, cancelar o lançamento de multa sobre estimativas mensais quanto ao ano de 2003, aplicando o Enunciado nº 105, da Súmula do CARF e afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancioso voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, peço vênia para discordar, em relação a duas matérias: (1) qualificação da multa de ofício e (2) incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Passo ao exame.

A respeito da qualificação da multa de ofício, relevante transcrever excertos do Termo de Verificação Fiscal:

Os grupos envolvidos realizaram uma série de atos jurídicos, através de suas controladas, com o único objetivo de transferirem a empresa NORSKE SKOG KLABIN, cnpj n. 03.624.572/0001-30 (responsável pelas atividades de industrialização e comercialização de papel jornal do GRUPO KLABIN), para o GRUPO NORSKE SKOG (GRUPO NORUEGUÊS). Ocorre que, como a pura e simples alienação dessa empresa sujeitaria a alienante a tributação do ganho de capital auferido, optou-se por simular que esse ganho de capital adveio de uma variação percentual na participação que a NORSKE SKOG KLABIN possuía na empresa LILLE HOLDINGS.

Assim a Norske Skog Klabin integraliza na Lille Holdings os bens e direitos que o Grupo Norueguês deseja adquirir. Por sua vez, o grupo norueguês integraliza na mesma Lille Holdings o valor que irá pagar pela compra. R\$88.027.000,00 (equivalente a US\$ 28.370.000,00 do subitem 10.2.2 do Acordo de Quotistas).

Nesse momento ocorre a troca de ativos, a Norske Skog Klabin sai da empresa recebendo em contra-partida o valor que o grupo norueguês integralizou, e este fica com a empresa Lille Holdings (bravo do Grupo Klabin que operava com papel jornal).

Segundo as atas das AGE da Lille Holdings todos esses eventos ocorreram entre 27.05.2003 e 02.07.2003.

Assim fica claro que o objetivo de todo o procedimento era a mera passagem do controle da exploração das operações de papel jornal do GRUPO KLABIN para o GRUPO NORUEGUÊS. Objetivo que poderia ter sido alcançado por uma simples alienação. Entretanto optou-se por um intrincado emaranhado de alterações societárias a fim de se dissimular o verdadeiro negócio jurídico.

Resta evidente o intuito doloso na operação. Em vez de o alienante transferir diretamente o ativo para o adquirente, valeu-se de uma "holding". Ambos, alienante e adquirente, passam a ser sócios da "holding". O alienante integraliza na "holding" precisamente

o ativo que pretendia alienar. O adquirente integraliza na "holding" precisamente o valor em espécie que iria pagar a aquisição do ativo.

Posteriormente, a alienante retira-se da "holding". E, em contrapartida à integralização, o que lhe foi entregue? O ativo que havia integralizado? Não. Foi-lhe entregue precisamente o valor em espécie que foi integralizado pela adquirente. Enquanto isso, a adquirente ficou com o ativo que queria comprar.

A interpretação de que as operações foram legais, transparentes, e por isso não poderiam ser opostas ao Fisco, reflete uma visão ultrapassada do ordenamento jurídico como um todo.

Ora, não é porque a operação foi legal no âmbito civil, empresarial, que se reveste de uma blindagem que a torna insuscetível de análise por outros ramos do direito. Se passa a ser apreciada sob a perspectiva tributária, para ser legal, também deve atender à norma tributária.

E colocar princípios como a livre liberdade negocial no topo da pirâmide dos princípios constitucionais tampouco socorre a Contribuinte. A Lei Maior tem vários princípios, que devem ser ponderados. De fato a liberdade negocial é princípio a ser respeitado, mas deve caminhar ao lado de outros princípios da Lei Maior, que zelam pela existência e manutenção do Estado. O princípio de legalidade não implica que, se o negócio foi celebrado em consonância com a lei civil e empresarial encontra-se blindado dos outros ramos normativos. Pelo contrário, o princípio da legalidade abrange o ordenamento jurídico em sua integralidade. Para ser legal, o negócio jurídico tem que ser legal sob a ótica de todos os ramos do direito.

Nessa perspectiva, a legislação tributária é clara ao contestar a ocorrência de negócios eivados de dolo, fraude ou simulação. É dispositivo positivado no art. 149, inciso VII do CTN¹.

Da mesma maneira, é expressa na legislação que negócios envolvendo ocorrência de dolo ensejam qualificação da multa de ofício², na forma da sonegação, fraude ou conluio³.

¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

² Vide Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

³ Vide Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Apreciando-se o caso concreto, impossível não se deparar com o *plus* na conduta. Não se trata de mero descumprimento da norma. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo⁴, consumando-se o dolo.

Ora, o *plus* na conduta é evidente, ultrapassando o tipo objetivo da norma tributária. Não se trata de mero descumprimento do dispositivo legal. Verifica-se a presença dos elementos cognitivo e volitivo, consumando-se o dolo, cuja definição é apresentada com clareza por CEZAR ROBERTO BITENCOURT⁵:

De mesma maneira, a simulação é evidente, corretamente identificada pela autoridade fiscal:

VII.1. Operação Simulada

Pretendeu-se simular que a NORSKE-SKOG KLABIN COM. IND. LTDA. (futura Klabin Monte Alegre Cm. Ind. Ltda) teria obtido um ganho não operacional de R\$ 56.296.044,01 (elisão ilegítima), através de uma variação no percentual de sua participação na empresa LILLE HOLDINGS (objeto da alienação).

(...)

Ganho decorrente de Variação na Participação Societária

Reforça a presente tese, o fato de o contribuinte Norske-Skog Klabin Com. Ind. Ltda (Klabin Monte Alegre Com. Ind. Ltda.) ter contabilizado os ganhos não operacionais referidos no subitem IV.8. como ganho de capital apurado por variação na participação na Lille Holdings, simulando a operação na tentativa de abrigar-se ao art. 428 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999), com o fim específico de não tributar o mencionado resultado:

Art. 428. Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei n.º 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

⁴ Ver BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal : parte geral, volume 1, 11ª ed. São Paulo : Saraiva, 2007, p. 269:

Para a configuração do dolo exige-se a consciência daquilo que esse pretende praticar. Essa consciência deve ser atual, isto é, deve estar presente no momento da ação, quando ela está sendo realizada. (...)A vontade, incondicionada, deve abranger a ação ou omissão (conduta), o resultado e onexo causal. A vontade pressupõe a previsão, isto é, a representação, na medida em que é impossível querer algo conscientemente senão aquilo que se previu ou representou na nossa mente, pelo menos, parcialmente.

Não há que se tolerar o desvirtuamento dos institutos jurídicos. Legalidade não é dizer que se o negócio jurídico é legal para um ramo do direito encontra-se intocável para todo o ordenamento jurídico. Legalidade é verificar se o negócio jurídico é legal sob o âmbito de todo o direito. Princípio da liberdade negocial não se encontra no topo da pirâmide constitucional, mas caminha ao lado do princípio da legalidade (que predica a apreciação do ordenamento jurídico de maneira integrada), e dos princípios que zelam pela manutenção do Estado, com a capacidade contribuinte e isonomia entre contribuintes.

Por isso, nego provimento ao recurso quanto à matéria.

Passo ao exame da incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Sobre o assunto, vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de **tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)*

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **integra o crédito tributário**.

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

*Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)*

§ 1º (...)

E a correção estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da

Processo nº 19515.001898/2007-46
Acórdão n.º **9101-002.953**

CSRF-T1
Fl. 924

Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Verifica-se, assim que **tanto tributo quanto a multa de ofício estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC.**

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura